



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufungen der Bw. vom 12. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 13. März 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), einer Lehrerin, wurden die Arbeitnehmerveranlagungen für 2003 und 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen, nachdem im Zuge der Veranlagung für 2005 Umstände hervor gekommen waren, aufgrund welcher das Finanzamt X. davon ausging, dass die Bw. seit Juli 2002 in einer dauernden Lebensgemeinschaft lebt und daher die Voraussetzungen für den Alleinerzieherabsetzbetrag (AEAB) ab der Veranlagung 2003 nicht mehr vorlagen. In den nach Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen, nunmehr angefochtenen Sachbescheiden unterblieb deshalb der Ansatz des AEAB.

Dagegen richtet sich die form- und fristgerecht eingebrachte Berufung der Bw.

Die Behörde hatte das Vorliegen einer dauernden Lebensgemeinschaft aus dem lt. Zentralmelderegister ab Juli 2002 identen Wohnsitz der Bw. und ihres Lebensgefährten abgeleitet, dessen Richtigkeit sowohl die Wohnsitzgemeinde (= Meldebehörde) als auch die Bw. selbst auf Rückfrage der Erstbehörde bestätigt hatte.

In der Berufung bekräftigt die Bw. neuerlich, dass sowohl ihr Lebensgefährte als auch sie im Verfahrenszeitraum den Wohnsitz im Wohnhaus des Lebensgefährten innehatten. An den laufenden Betriebskosten für das Wohnhaus und an der Rückzahlung von Darlehensverbindlichkeiten aus dem Wohnhausbau trage sie mit ihrem eigenen Einkommen in einer Höhe bei, wie sie für die „Bezahlung einer Wohnung“ zu leisten wäre. Dagegen trage sie die Kosten für die Ausbildung ihrer beiden in Graz studierenden Kinder ohne finanzielle Unterstützung durch den Lebensgefährten, der sich, da er nicht der Vater ihrer Kinder sei, vereinbarungsgemäß auch nicht an deren Erziehung beteilige. Aufgrund der beruflichen Situation ihres Lebensgefährten, der als Polizeibeamter im so genannten „Wechseldienstbetrieb“ tätig sei, was entsprechend lange Dienstzeiten und auch Nachtdienstverrichtungen mit sich bringe, erfolge zudem die Haushaltsführung zu rd. 2/3 des Monats getrennt. Im Ergebnis unterscheide sich ihre Situation somit nicht von jener einer allein lebenden Mutter mit zwei Kindern, weshalb ihr der AEAB zustehe.

Das Finanzamt sah die Begründung der Bw. als für die Gewährung des AEAB unzureichend an und legte das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Zur steuerlichen Abgeltung gesetzlicher Unterhaltspflichten stehen Abgabepflichtigen die in § 33 Abs.4 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) angeführten Absetzbeträge zu.

Z.1 und 2 leg. cit. enthalten die Regelungen für den im anhängigen Verfahren vornehmlich interessierenden Alleinverdiener- (AVAB) bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag (AEAB).

Z.1 der Bestimmung definiert in den für den Verfahrenszeitraum maßgeblichen Fassungen des BGBL I 59/2001 (für 2003) bzw. BGBl I 57/2004 (für 2004) als Alleinverdiener einen Steuerpflichtigen, *der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt... Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt. Voraussetzung ist, daß der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 4.400 Euro (bis 2003) bzw. 6.000 Euro jährlich (ab 2004) , sonst Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt.*

Gemäß Z. 2 der Bestimmung ist Alleinerzieher *ein Abgabepflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe) Partner lebt.*

§ 106 Abs.3 EStG definiert als *(Ehe)Partner* (...) eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist oder mit der er mit mindestens einem Kind (Abs. 1) in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt.

Abgesehen vom Fall der Ehe setzen somit sowohl der AVAB als auch der AEAB die Existenz mindestens eines haushaltszugehörigen Kindes voraus, für welches dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe) Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z. 3 lit. a EStG - und damit in der Regel auch Familienbeihilfe - zusteht.

Das Grundkonzept der geltenden Bestimmungen für den AVAB und AEAB wurde mit dem Familienbesteuerungsgesetz 1992 (BGBl Nr. 312/1992) neu festgelegt. Den Gesetzesmaterialien ist zu entnehmen, dass zur Neuordnung der Familienbesteuerung auch *die durchgängige Gleichstellung der Lebensgemeinschaft mit zumindest einem Kind mit der ehelichen Gemeinschaft* gehören sollte.

In den Erläuternden Bemerkungen des Gesetzgebers (EB) heißt es dazu: „*Dies entspricht der Anknüpfung des Ertragsteuerrechts an (tatsächliche) wirtschaftliche Gegebenheiten. Zwischen den Partnern einer Lebensgemeinschaft bestehen zwar keine rechtlichen Unterhaltpflichten, wohl aber führt die gemeinsame Haushaltsführung zu tatsächlichen Unterhaltsleistungen. Dieser Umstand wird nunmehr auch steuerlich berücksichtigt. Wie erwähnt, setzt eine steuerlich beachtliche Partnerschaft das Vorliegen zumindest eines haushaltszugehörigen Kindes voraus. Dies ist deshalb gerechtfertigt, weil im Regelfall erst dann von einem der Ehe vergleichbaren "stabilen" Zusammenleben der Partner ausgegangen werden kann.*“

Zum damals neu geschaffenen AEAB führen die EB zum Familienbesteuerungsgesetz 1992 aus, dass damit „*auf die besonderen Erschwernisse einer allein erziehenden Person Bedacht genommen*“ werden sollte.

Der Terminus „*andere Partnerschaft*“ wird von Lehre und Rechtsprechung im Sinne einer „*eheähnlichen Gemeinschaft*“ nach § 106 Abs.3 EStG interpretiert (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 33 Tz 30 unter Verweis auf VwGH 28.3.2000, 99/14/0307).

Im Erkenntnis vom 23.10.1997, 96/15/0176 hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) den Begriff der *nicht ehelichen Lebensgemeinschaft* folgendermaßen umschrieben: „*Bei der Lebensgemeinschaft handelt es sich um einen eheähnlichen Zustand, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht. Dazu gehört im allgemeinen eine Geschlechtsgemeinschaft, Wohnungsgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft. Es kann aber auch wie in einer Ehe, bei der die Ehegatten nach § 91 ABGB ihre eheliche Lebensgemeinschaft unter Rücksichtnahme aufeinander einvernehmlich gestalten sollen, das eine oder andere Merkmal fehlen. Eine bloße Geschlechtsgemeinschaft, die nicht über das hinausgeht, was üblicherweise als intimes Verhältnis bezeichnet wird, führt noch nicht zum*

Vorliegen einer Lebensgemeinschaft. Es kommt immer auf die Umstände des Einzelfalles an. Eine nicht eheliche Lebensgemeinschaft ist dann anzunehmen, wenn nach dem äußereren Erscheinungsbild ein Zusammenleben erfolgt, wie es bei Ehegatten unter den gleichen Bedingungen zu erwarten wäre. Es muß dabei nicht immer zugleich Geschlechtsgemeinschaft, Wohnungsgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft als Merkmal der Lebensgemeinschaft gegeben sein, weil jedes dieser Elemente weniger ausgeprägt sein oder auch ganz fehlen kann (Hinweis B OGH 27.5.1988, 3 Ob 61/88)."

Den dargestellten Quellen ist eindeutig zu entnehmen, dass der „*anderen*“, „*nicht ehelichen*“, „*eheähnlichen*“ Partnerschaft bzw. Lebensgemeinschaft im Wesentlichen die Vorstellung einer der Ehe nachgebildeten Form des Zusammenlebens ohne Tauschein zu Grunde liegt.

Maßgeblich ist im Regelfall die Absicht der Partner, ihre Lebensverhältnisse im Sinne einer derartigen Gemeinschaft zu gestalten, wobei die Vergleichbarkeit mit dem Institut der Ehe, eine - zumindest beabsichtigte – gewisse Dauerhaftigkeit mit einschließt.

Die Absicht als interner Vorgang ist für Dritte nur im Wege objektivierbarer, äußerer Anhaltspunkte zu erschließen. Der Gesetzgeber des Familienbesteuerungsgesetzes 1992 hat bei der Regelung des AVAB in § 33 Abs.4 Z.1 EStG zwei derartige Merkmale explizit festgelegt, indem er eine mehr als sechs Monate aufrechte Lebensgemeinschaft sowie das Vorhandensein zumindest eines Kindes als Anspruchsvoraussetzung für die Zuerkennung des AVAB an unverheiratete Partner normierte.

Rechtsprechung, Lehre und Praxis geben Hinweise auf weitere Merkmale. Als Indizien für eine außereheliche Lebensgemeinschaft im obigen Sinn werden etwa die polizeiliche Meldung an ein und demselben Wohnort, eine gemeinschaftliche Zustelladresse, die gemeinsame Anschaffung einer Wohnung oder der Wohnungseinrichtung, u.ä. beurteilt (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 33, Tz 14.5).

Dagegen stellt demnach eine auswärtige Berufstätigkeit eines oder beider Partner noch keinen Umstand dar, der auf das Nichtvorliegen bzw. eine dauernde Trennung einer Lebensgemeinschaft hinweist, sofern der/die Partner mit gewisser Regelmäßigkeit an den gemeinsamen Familienwohnsitz zurückkehrt/en, um dort mit dem anderen Partner zu leben (in diesem Sinne VwGH 15.2.1984, 83/13/0153).

Zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen legt § 34 Abs. 7 EStG seit dem Familienbesteuerungsgesetz 1992 fest, dass Unterhaltsleistungen für haushaltszugehörige Kinder mit dem Anspruch auf Familienbeihilfe und ggfs. auf den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG bzw. für nicht haushaltszugehörige Kinder mit dem Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG abgegolten sind und ein Abzug darüber hinaus nur insoweit zulässig ist, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt

werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Gemäß Z.3 der Bestimmung sind Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG durch den AVAB abgegolten.

Aus den angeführten Bestimmungen des § 34 Abs. 7 EstG ergibt sich, dass weder der AVAB noch der AEAB auf die Abgeltung von Unterhaltsleistungen an Kinder abzielt.

Vielmehr dient der AVAB der steuerlichen Berücksichtigung von gesetzlichen Unterhaltspflichten oder faktischen Unterhaltsleistungen gegenüber einem (nahezu) einkommenslosen (Ehe-)Partner, wogegen der AEAB der Bedachtnahme auf die besonderen Belastungen allein stehender (= allein verdienender) Personen mit Kindern dient, nicht aber der Abgeltung der Unterhaltsverpflichtungen gegenüber dem Kind selbst (vgl. die bereits zitierten EB bzw. Doralt, a.a.O, § 33, Tz 35).

Wenn auch durch die Gesetzesystematik, die Entwicklungsgeschichte und nicht zuletzt die Bezeichnung der beiden Absetzbeträge ein gewisser Gleichklang vorgegeben wird, zeigt sich damit doch, dass deren Zielrichtungen keineswegs deckungsgleich sind.

Beim AVAB geht es primär um den Umstand, dass nur einer der beiden (erwachsenen) Partner einer Lebensgemeinschaft zur Deckung des gemeinsamen Lebensunterhaltes angemessen beitragen kann (nicht von Relevanz sind die Gründe für eine allfällige Einkommenslosigkeit der zweiten Partners und ebenso wenig, ob im Falle von zwei Einkommensbeziehern, auch tatsächlich beide Partner einen angemessenen Beitrag leisten. Dies obliegt der freien Vereinbarung bzw. privaten Lebensgestaltung der Beteiligten).

Dem AEAB liegt der Gedanke zu Grunde, dass Alleinerzieher als solche besonderen Belastungen ausgesetzt sind, welche gesondert zu berücksichtigen das öffentliche Interesse der Gemeinschaft an Kindern rechtfertigt bzw. sogar gebietet (vgl. zuletzt die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 24.9.2007, 2005/15/0138 unter Verweis auf die Grundsatzaussagen des VfGH-Erkenntnisses vom 12. Dezember 1991, G 188/91).

Im anhängigen Verfahren ist den Berufungsausführungen zweifelsfrei zu entnehmen, dass im maßgeblichen Zeitraum zwischen der Bw. und ihrem Lebensgefährten sowohl eine Wohn- als auch - durch die Beteiligung der Bw. an den Darlehensrückzahlungen und den laufenden Betriebskosten für das Wohnhaus des Lebensgefährten - eine Wirtschaftsgemeinschaft bestanden hat.

Dass ihre finanziellen Beiträge im Rahmen eines formellen, fremdüblichen Mietverhältnisses geleistet wurden, hat die Bw. nicht behauptet und ist dies den bei der Abgabenbehörde aufliegenden Daten bzw. Unterlagen des Lebensgefährten auch nicht zu entnehmen (der

Lebensgefährte hat der Abgabenbehörde weder eine Vermietungstätigkeit gemeldet noch Mieteinkünfte erklärt).

Aufgrund des Verfahrensergebnisses ist weiters davon auszugehen, dass die in der Berufung dargestellten Lebensumstände nach der Absicht der beiden Lebenspartner auf eine „*stabile*“, dauerhafte Lebensgemeinschaft abzielen. Dieser Beurteilung liegt nicht nur das Fehlen eines gegenteiligen Berufungsvorbringens zu Grunde sondern auch der Umstand, dass im Juli 2002 gemeinsam mit der Bw. auch ihre beiden Kinder den (damals) einzigen Hauptwohnsitz im Wohnhaus ihres Lebensgefährten begründet haben. Zudem war und ist dieser Wohnsitz bis heute nach den behördlichen Melddaten der einzige Wohnsitz sowohl der Bw. als auch ihres Lebensgefährten, an dem auch beide die Zustelladresse für abgabenbehördliche Erledigungen haben. Nicht zuletzt wird die vom Gesetzgeber für die Gewährung des AVAB geforderte *Stabilität* der Lebensgemeinschaft auch durch deren nunmehr bereits mehr als fünfjährige Dauer untermauert.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Bw. im Verfahrenszeitraum in einer den Vorstellungen des Gesetzgebers und den von der Judikatur entwickelten Merkmalen entsprechenden, *anderen Partnerschaft* im Sinne des § 33 Abs. 4 Z.1 EStG gelebt hat, wobei das Einkommen jedes der beiden Partner die maßgebliche Jahrestgrenze von 6.000,- € deutlich überschritten hat.

Ob sich der Lebensgefährte an der Erziehung der Kinder oder an deren Unterhaltskosten beteiligt hat, ist, wie dargestellt, bei beiden Absetzbeträgen für den Anspruch ohne Bedeutung. Ebenso wenig verhindert die durch die besonderen Umstände der Berufstätigkeit des Lebensgefährten zeitlich beschränkte, gemeinsame Haushaltsführung das Vorliegen einer nicht ehelichen, *anderen Partnerschaft* im Sinne des § 33 Abs. 4 Z.1 EStG, zumal derartige Verhältnisse auf eine Vielzahl ehelicher Lebensgemeinschaften in gleicher Weise zutreffen. Weitere, auf das Fehlen einer den Vorstellungen des Gesetzgebers entsprechenden *anderen Partnerschaft* hinweisende Umstände hat weder die Bw. behauptet noch das Verfahren hervorgebracht.

Unter den gegebenen Umständen sieht des der UFS als erwiesen an, dass bei der Bw. im Verfahrenszeitraum weder die Voraussetzungen für den AVAB noch für den AEAB vorgelegen sind. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 9. November 2007